

## أ نموذج مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق وفق النظام الاتحادي

عبد الهادي سلمان صالح  
المعهد التقني/الناصرية

إبراهيم محمد علي طاهر الجزراوي  
كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد

### الخلاصة

إن النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً في العراق قد اعد استجابةً لمتطلبات ظروف زمنية وموضوعية تختلف في الشكل والمضمون والرؤية عما عليه الظرف الحالي خاصة بعد أن أصبح العراق دولة اتحادية كما ورد في الدستور العراقي (المادة ١- أ) لذلك يهدف البحث إلى صياغة أنموذج مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي على وفق النظام الاتحادي بعد أن تم عرض أهم المبررات لهذا التطوير.

وخلص البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات أهمها إن قانون الإدارة المالية والدين العام رقم ( ٩٥ ) لسنة ٢٠٠٤ لا يلبي متطلبات دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ لأنه لم يتناول إي تعديلات على الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي بما يتلائم مع متطلبات النظام الاتحادي الجديد في العراق فضلاً عن عدم ترجمة النصوص الواردة في القانون والمتعلقة بتطوير نظام المعلومات المحاسبي للحكومة الاتحادية وفقاً لمعايير المحاسبية الدولية. لذلك من الضروري إصدار تشريع لتعديل أو إلغاء قانون الإدارة المالية رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ ليتضمن تحديد للهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي في العراق وفقاً للمتطلبات الدستورية . مع ضرورة تطوير نظام المعلومات المحاسبي للحكومة الاتحادية وفقاً للأنموذج المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي.

### المقدمة

يعد القطاع الحكومي من القطاعات الاقتصادية المهمة نظراً لما تقوم به الوحدات الحكومية من دور كبير في التنمية الاقتصادية والاجتماعية لدرجة انه يمكن الربط بين مستوى الأداء الحكومي ومستوى معدلات التنمية الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية . مارست الوحدات الحكومية في مختلف دول العالم وظائف جديدة وإدارة عدد من الأنشطة والبرامج التي تساهم في متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية بعد أن كان دورها قاصراً على أداء وظائف الدولة التقليدية . وتعتمد الوحدات الحكومية في ذلك على نظام المعلومات المحاسبية ، لأن التخطيط الجيد والرقابة الفعالة والشفافية في عرض المعلومات المحاسبية التي تساهم في التطوير تعتمد على نظام المعلومات المحاسبية القادر على توفير بيانات ومعلومات موثوقة ويعول عليها من قبل الوحدات الحكومية. إن إصلاح الجهاز الحكومي يبدأ من إصلاح نظام المعلومات المحاسبية وقد أجرت معظم دول العالم محاولات لتطوير النظم المحاسبية في أجهزتها الحكومية رغبة منها في رفع كفاءة الوحدات الحكومية واستجابة للتغيرات السياسية الاقتصادية فضلاً عن الاستجابة لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات أفضل . كما أدركت المنظمات الدولية ومنها صندوق النقد الدولي أهمية رفع كفاءة الجهاز الحكومي كشرط لتحسين معدلات التنمية في الدول النامية والحصول على المنح والقروض الدولية .

إن النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً قد اعد استجابةً لمتطلبات ظرف زمني وموضوعي يختلف في الشكل والمضمون والرؤية عما عليه الظرف الحالي خاصة بعد أن أصبح العراق دولة اتحادية كما ورد في الدستور العراقي (المادة ١- أ). ومن المبادئ المهمة في النظام الاتحادي منح الأقاليم والمحافظات غير المرتبطة في إقليم بعض الاستقلال المالي كجزء من الشخصية المعنوية لها ضمن مفهوم الدولة الاتحادية الذي يركز على تمويل المحافظات غير المرتبطة في إقليم كما ورد في المادة (٤٤) من قانون المحافظات غير المرتبطة في إقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ .

تم تقسيم البحث إلى مبحثين، تطرق المبحث الأول إلى أهم مبررات تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق إما المبحث الثاني تضمن صياغة الأنموذج المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي ، فضلاً عن الاستنتاجات والتوصيات .

## منهجية البحث

- ١- مشكلة البحث: في ظل الظروف الجديدة التي يعيشها العراق وبناء الدولة العراقية الاتحادية ونظام الإدارة اللامركزي ومجالس المحافظات ، ومن أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية طموحة فإن القطاع الحكومي يحتاج إلى قدرة وحداته على وضع وتنفيذ السياسة العامة والتي بدورها تتطلب تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق . لذلك تأتي هذه الدراسة للاهتمام بتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق ليواكب النظام الاتحادي.
- وهنا تبرز مشكلة البحث المتمثلة في ( إن الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي في العراق يتضمن المركزية واللامركزية في العمل المحاسبي إما مخرجات النظام لا توفر كشوف مالية شفافة لإغراض مساءلة الوحدات الحكومية فضلا عن الحكومات المحلية وانه بحاجة إلى تطوير حتى يكون الهيكل التنظيمي و مخرجات النظام المحاسبي الحكومي ملائمة لمتطلبات النظام الاتحادي العراق ) .
- ٢- هدف البحث: يهدف البحث إلى اقتراح نموذج لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق وفقا لإستراتيجية النهج التدريجي يمكن أن يساهم في تطويره على وفق النظام الاتحادي.
- ٣- فرضية البحث: يستند البحث إلى فرضية مفادها " إن النظام المحاسبي الحكومي القائم لا يخدم من حيث هيكله التنظيمي و مخرجاته متطلبات النظام الاتحادي و إن اقتراح أنموذج لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق يمكن أن يساهم بالارتقاء بالنظام المحاسبي الحكومي ليكون ملائما للنظام الاتحادي " .
- ٤- أهمية البحث: تتمثل أهمية البحث في اقتراح أنموذج لتطوير النظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا في العراق استجابة للتغيرات السياسية والاقتصادية في العراق وملائما لنظام الدولة العراقية الاتحادي.
- ٥- مجتمع وعينة البحث: لغرض تحقيق الهدف الرئيسي للدراسة المتمثل بالأنموذج المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي ، تم تطبيقه في محافظة ذي قار التي ينظم عملها قانون المحافظات غير المنتظمة بإقليم رقم ( ٢١ ) لسنة ٢٠٠٨ .

## المبحث الأول: مبررات تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق

إن النظام المحاسبي الحكومي الحالي في العراق كان قد وضع في ظروف مغايرة للظروف التي يعيشها العراق الآن، كما انه وضع لخدمة أغراض مختلفة عن الأغراض التي ينبغي أن يخدمها النظام المحاسبي الحكومي في الوقت الحاضر. إن تناول تطور النظام المحاسبي الحكومي في العراق لابد وان يقترن بأهم التحولات التي شهدتها العراق ، وسيتم في هذا المبحث تناول أهم مبررات تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق هي :-

### ١-١ انتقال نظام الدولة إلى النظام الاتحادي

من المبادئ المهمة في النظام الاتحادي منح الأقاليم والمحافظات غير المرتبطة في إقليم صلاحية تشريع وتحصيل بعض الموارد المالية المحلية كجزء من الشخصية المعنوية لها ضمن مفهوم الدولة الاتحادية، حيث يرتكز تمويل المحافظات غير المرتبطة في إقليم وفقا للمادة (٤٤) من قانون المحافظات غير المرتبطة في إقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ التي نصت على إن الموارد المالية للمحافظة تتكون من الموازنة المالية الممنوحة للمحافظة من قبل الحكومة الاتحادية والإيرادات المتحصلة للمحافظة من جراء الخدمات التي تقدمها والمشاريع الاستثمارية التي تقوم بها والإيرادات المتحصلة من الرسوم والغرامات المحلية والمفروضة وفقا للدستور والقوانين الاتحادية النافذة و التبرعات والهبات التي تحصل عليها المحافظة بما لا يتعارض مع الدستور والقوانين الاتحادية النافذة و الإيرادات المتحصلة من بدلات بيع وإيجار أموال الدولة المنقولة وغير المنقولة وفقا لقانون بيع وإيجار أموال الدولة النافذ .

### ١-٢ الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي في العراق:

إن المتتبع للتطور الحاصل للهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي في العراق يلاحظ إن المركزية هي المعمول بها منذ سنة ١٩٢١ وإلى أوائل السبعينيات عند المباشرة التجريبية في تطبيق النظام المحاسبي اللامركزي ، وفي سنة ١٩٧٥ تقرر الانتقال بالنظام المحاسبي الحكومي من النظام المركزي إلى النظام اللامركزي وبصورة تدريجية ، وقد تم التوسع في تطبيق النظام اللامركزي بموجب القانون رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ . وفي سنة ٢٠٠٤ صدر قانون الإدارة المالية

والدين العام رقم ( ٩٥ ) من سلطة الائتلاف المؤقتة ، حيث تم وقف سريان العمل بقانون أصول المحاسبات العامة رقم ( ٢٨ ) لسنة ١٩٤٠ المعدل وقانون الموازنة العامة الموحدة للدولة رقم ( ١٠٧ ) لسنة ١٩٨٥ وذلك وفقاً للفقرة ( ٤ ) رابعاً رابعاً من القسم ( ١٥ ) من قانون الإدارة المالية والدين العام رقم ( ٩٥ ) لسنة ٢٠٠٤ إلا إن القانون الأخير لم يتناول أي تعديلات على الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي بما يتلائم مع متطلبات النظام الاتحادي الجديد في العراق.

٣-١ مواكبة التطورات الدولية في حقل المحاسبة الحكومية:

ينبغي تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يواكب التطور في حقل المحاسبة الحكومية ومعاييرها الدولية بالانتقال من تطبيق الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق بغية تمكين الوحدات الحكومية من تحسين أدائها وزيادة قدرتها على تقويم أداء العاملين فيها ، وقياس تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية التي تقوم بتنفيذها . وتسعى دائرة المحاسبة في وزارة المالية إلى إعداد الحسابات الشهرية والسنوية على مستوى الدولة العراقية وفقاً للنظام المحاسبي التي تسعى إلى تطويره وفقاً للقواعد والمعايير المحاسبية الدولية ، و يتولى قسم الدراسات والمتابعة في دائرة المحاسبة تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يتلائم مع المعايير الدولية وقانون الإدارة المالية والدين العام ( <http://www.mof.gov.iq> ).

وقد نص قانون الإدارة المالية رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ في الفقرة (ح) من القسم الثاني عشر، ( مهام وزارة المالية)، إن من مهام وزارة المالية تطوير وإدارة نظام المعلومات المحاسبي والمالي للحكومة الاتحادية. كما نص في الفقرة (٧) من القسم الحادي عشر على أن تكون الحسابات الختامية المتعلقة بالموازنة الاتحادية طبقاً لمحتوى وتصنيفات الموازنة ومعايير المحاسبة الدولية ( قانون الإدارة المالية لسنة ٢٠٠٤ ).

ويعتقد الباحثان إن المقصود بالمعايير المحاسبية الدولية الوارد ذكرها في قانون الإدارة المالية رقم ( ٩٥ ) لسنة ٢٠٠٤ هي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ( IPSASs ) International Public Sector Accounting Standards الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ( IPSASB ) International Public Sector Accounting Standards Board. علماً بأن القانون لم يحدد أي من المعايير سيتم اعتمادها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي ، إذ إن اعتماد هذه المعايير يتطلب إتباع أساس الاستحقاق المحاسبي باستثناء معيار إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي. أن اعتماد ما يلائم العراق من هذه المعايير يؤدي إلى السعي لأن يكون النظام المحاسبي الحكومي في العراق متفقاً مع المتطلبات القانونية.

والمعترف عليه في العراق .إن مصطلح القطاع العام يشير إلى شركات القطاع العام الهادفة إلى تحقيق الربح والتي تمارس أنشطة اقتصادية مشابهة للقطاع الخاص وتطبق النظام المحاسبي الموحد على معاملاتها المالية، حيث يطبق القطاع الخاص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) International Financial Reporting Standards الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standards Board . ( Hughes, 2007: 1 ) ، لذلك سيتم استخدام مصطلح معايير المحاسبة الحكومية الدولية ليكون ملائماً في العراق للتعبير عن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

٤-١ عجز النظام المحاسبي الحكومي الحالي عن تقديم تقارير مالية كاملة تمكن من تقويم الأداء وقياس تكلفة النشاط للوحدات الحكومية المختلفة.

إن التقارير المالية هي عبارة عن عرض للوضع المالي للوحدة الحكومية نتيجة لمعاملاتها التي تمت خلال الفترة المالية. وأهداف التقارير المالية ذات الغرض العام جميعها تكمن في تقديم معلومات عن الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للوحدة الحكومية والتي تكون مفيدة لنطاق واسع من المستخدمين في صنع وتقييم القرارات حول تخصيص الموارد ولقد حدد IPSASB في المعيار رقم (١) عرض البيانات المالية، إن أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام في الوحدات الحكومية يجب أن تقدم المعلومات المفيدة لعملية اتخاذ القرار ، ويمكن توضيح المسألة للوحدة الحكومية عن الموارد الموكلة لها من خلال الآتي : (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج ١، ٢٠٠٩: ٣٥ - ٣٦ )

- ١- توفير معلومات عن المصادر والتخصيص واستخدامات الموارد المالية.
- ٢- توفير معلومات عن كيفية تمويل الوحدة لأنشطتها وتلبية متطلباتها النقدية.
- ٣- توفير المعلومات التي تفيد في تقييم قدرة الوحدة لتمويل أنشطتها وتلبية التزاماتها.
- ٤- توفير معلومات عن الوضع المالي للوحدة الحكومية والتغيرات فيه.

٥- تقديم المعلومات التي تفيد في تقييم أداء الوحدة من حيث تكاليف الخدمات والكفاءة والانجازات. فالهدف الشامل للتقارير المالية الحكومية هو توفير المساءلة. ولكن الملاحظ إن معظم الوحدات الحكومية لا تعطي الاهتمام الكافي لعمليات جمع وتخزين واسترجاع وتحليل المعلومات المحاسبية بنفس الدرجة التي تهتم بها بالموارد المالية (عبدالله ٢٠٠٤: ١٥)، مما أدى إلى أن تكون إمكانيات وأساليب حفظ ومعالجة وتداول المعلومات غير جيدة، ومن النادر ما نجد نماذج قرار تعتمد على معلومات إدارية ومحاسبية كاملة. (عبد الرحيم، ١٩٨٨: ٦١)

١-٥ كبر حجم النفقات الحكومية :- في ظل التزايد السنوي في إجمالي حجم الإنفاق الحكومي على مستوى الدولة الاتحادية وبالتالي على مستوى الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم فإن الأمر يحتاج إلى زيادة كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية في الأقاليم والمحافظات لتحقيق الاستفادة القصوى من هذه النفقات في مجالات التنمية وتقديم الخدمات، وتحقيق ذلك يتطلب وجود نظام محاسبي جيد قادر على تقييم أداء الوحدات الحكومية المختلفة.

والجدول رقم (١) يبين التزايد السنوي في إجمالي تخصيصات الموازنة الاتحادية للسنوات من ٢٠٠٦ لغاية ٢٠١٠

جدول (١) : إجمالي تخصيصات الموازنة الاتحادية للسنوات من ٢٠٠٦ لغاية ٢٠١٠ (بالدولار)

السنة	النفقات التشغيلية	النفقات الاستثمارية	إجمالي النفقات	نسبة النفقات التشغيلية إلى إجمالي النفقات	نسبة النفقات الاستثمارية إلى إجمالي النفقات	نسبة نمو حجم إجمالي النفقات
٢٠٠٦	٣٩٤٨٦٠٦٥,٥٦٧	١١٤٧٧٠٩٥,٨٢٥	٥٠٩٦٣١٦١,٣٩٢	%٧٧	%٢٣	—
٢٠٠٧	٣٨٤٣٥٥٧٣,٠٩٤	١٥٢٣٦٢٦٤,٥٨٤	٥٣٦٧١٨٣٧,٦٧٨	%٧٢	%٢٨	% ٥,٣١٤
٢٠٠٨	٦١٠٩٩٨٢٨,٦٤٦	٣٠٥٨٤١١١,٠٨٦	*٩١٦٨٣٩٣٩,٧٣٢	%٦٧	%٣٣	% ٧٩,٩٠
٢٠٠٩	٥٤١١٩٥٠٣,١٥١	١٥٦٠٨٦٩٣,٦٦٣	٦٩٧٢٨١٩٦,٨١٤	%٧٨	%٢٢	% ٣٦,٨٢
٢٠١٠	٦٠٩٩٣١٨٥,٩٠٣	٢٤٨٥٩٥١٥,٧٦٠	٨٥٨٥٢٧٠١,٦٦٣	%٧١	%٢٩	% ٦٨,٤٦

المصدر (http://www.mof.gov.iq) بتصرف من الباحث.

\* يعزى سبب زيادة حجم التخصيصات إلى إضافة ميزانية تكميلية لسنة ٢٠٠٨.

#### ١-٦ الانتقال من الاقتصاد المركزي إلى اقتصاد السوق:-

يتطلب هذا الانتقال ذلك كماً كبيراً من المعلومات لتزويد المدراء بالقدرة الكافية على بناء التوقعات المستقبلية والتخطيط السليم بالإضافة إلى سرعة اتخاذ القرارات دون أي تأخير وكذلك تزويد الجمهور ليس فقط بالمعلومات التي تتعلق بحجم ما تم تحصيله وصرفه، ولكن بكيفية التصرف بالأموال، حيث انتقل الاهتمام لفاعلية الخدمات المقدمة والبحث عن إجابات للأسئلة حول مدى إمكانية تقديم الخدمات بتكلفة أقل وقد وجدت هذه الاهتمامات دراسة مفصلة للتطبيقات المحاسبية القادمة والخيارات المتاحة للتطوير (بريمكاند، ١٩٩٠: ٨٠).

ويرى الباحثان إن تأثير الانتقال من الاقتصاد المركزي إلى اقتصاد السوق على الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة بإقليم في ظل النظام الاتحادي يتضح من خلال تعاقدتها مع الشركات الأجنبية مباشرة لتنفيذ المشاريع الاستثمارية وتقديم الخدمات عن طريق دفع مستحقات هذه الشركات عند تنفيذ المشاريع أو تقديم الخدمات كما هو متعارف عليه ومن الممكن أن يكون الدفع بالأجل. وعليه ينبغي تطوير النظام المحاسبي الحكومي ليكون قادراً على توفير المعلومات للإدارة عن كيفية الحصول على الأموال والتصرف بها فضلاً عن توفير معلومات للجمهور لغرض مساءلة الحكومات المحلية عن الأموال المتاحة لديها وكيفية إنفاقها وما هي الالتزامات المترتبة عليها.

### المبحث الثاني: صياغة الأنموذج المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي

بعد الأنموذج المقترح في هذا البحث محاولة من الباحثين لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي و تناول هذا الأنموذج الآليات المقترحة للتطوير فضلا عن النتائج التي تتحقق في ظل هذه الآليات ، وتتمثل إجراءات التطوير والنتائج المتوقعة من هذه الآليات بالاتي :-

١- تطوير الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي يؤدي إلى تعزيز اللامركزية في النظام المحاسبي الحكومي فضلا عن اعتماد اللامركزية المالية ليتلاءم مع متطلبات النظام الاتحادي ومع قانون المحافظات رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ . فضلا عن إعداد الكشوف المالية وفقا لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية كما نص قانون الإدارة المالية والدين العام رقم ( ٩٥ ) لسنة ٢٠٠٤ على مستوى الوحدة الحكومية والحكومات المحلية .

٢- اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية . إن اعتماد هذه المعايير على أساس النهج التدريجي للتحويل إلى أساس الاستحقاق إلى جانب متطلبات قانون الإدارة المالية رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ سيؤدي إلى تطوير الإبلاغ المالي الحكومي .

٣- تطوير الموازنة الاتحادية حيث نصت الفقرة (٧) من القسم الحادي عشر من قانون الإدارة المالية رقم ( ٩٥ ) لسنة ٢٠٠٤ على أن تكون الحسابات الختامية المتعلقة بالموازنة الاتحادية طبقا لمحتوى وتصنيفات الموازنة ومعايير المحاسبة الدولية . إن تطوير الموازنة الاتحادية بشكل تدريجي يؤدي إلى تحقيق أهداف النظام المحاسبي الحكومي باعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية . و الشكل رقم ( ١ ) يبين الأنموذج المقترح.

١-٢ تطوير الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي  
يتمثل الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي في العراق بالاتي:

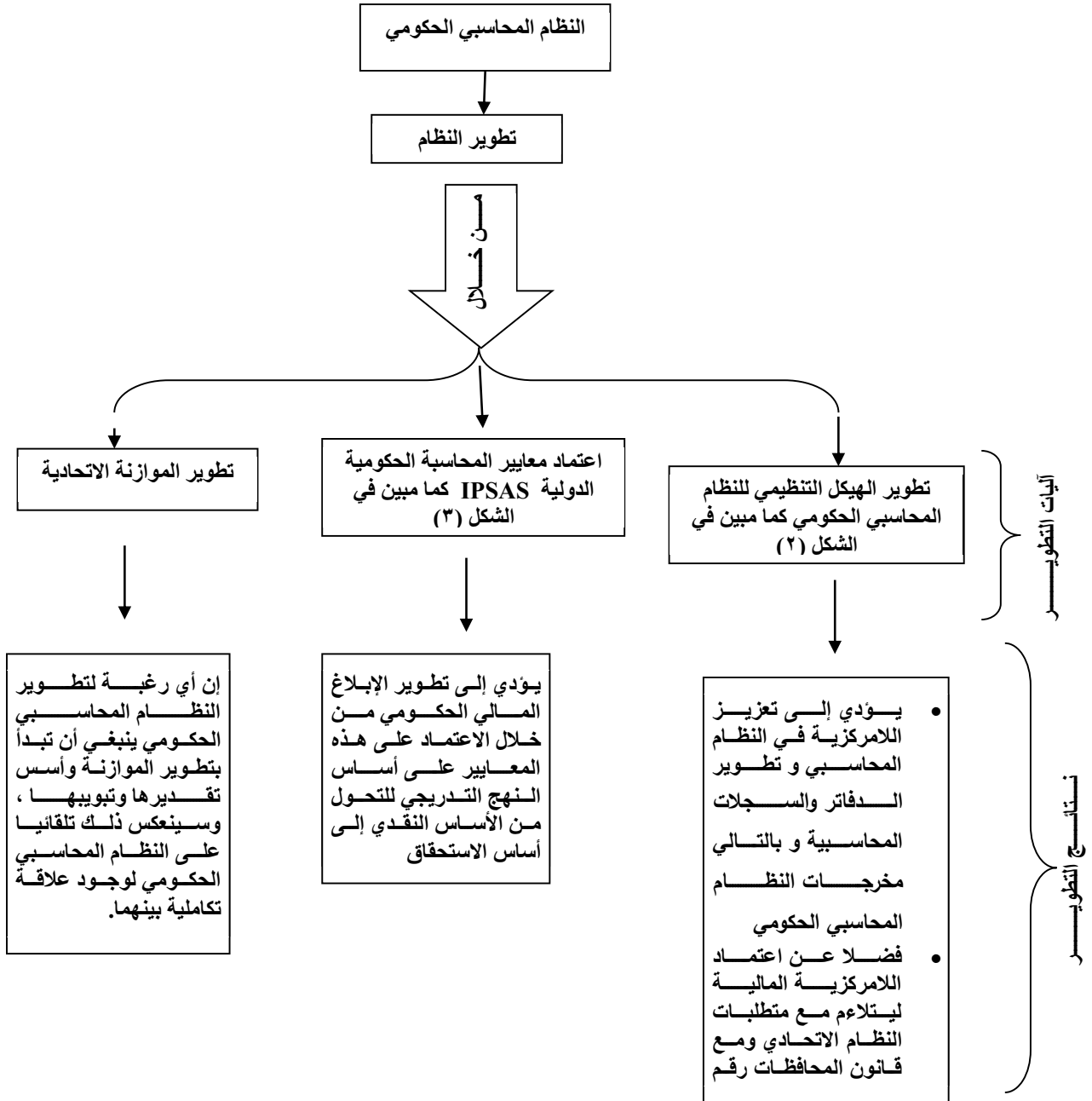
أولا - النظام المحاسبي المركزي.

يقصد بالمركزية في النظام المحاسبي الحكومي هو ارتباط الدائرة الحكومية بشكل مباشر بالخزينة وتتولى الخزينة نيابة عن الدائرة الحكومية مسؤوليات العمل المحاسبي لتلك الدائرة ، وان عدد الوحدات الحكومية المرتبط بالخزينة في محافظة ذي قار هي ( ٢٣ ) ثلاثة وعشرون وحدة حكومية\*.

---

\* ١- مديرية العامة لشرطة ذي قار ٢- مديرية جنسية محافظة ذي قار ٣- مديرية مرور ذي قار ٤- مديرية الدفاع المدني ذي قار ٥- هيئة التقاعد الوطنية ذي قار ٦- دائرة الضمان والعمل ذي قار ٧- الهيئة العامة للضرائب فرع ذي قار ٨- دائرة عقارات الدولة ذي قار ٩- شبكة الحماية الاجتماعية ذي قار ١٠- ذوي الاحتياجات الخاصة ذي قار ١١- مركز التدريب المهني ذي قار ١٢- مديرية الموارد المائية ذي قار ١٣- الوقف الشيعي ذي قار ١٤- دائرة التسجيل العقاري ذي قار ١٥- دائرة رعاية القاصرين ذي قار ١٦- دائرة كاتب العدل ذي قار ١٧- دائرة التنفيذ ذي قار ١٨- دائرة السجن الإصلاحية ذي قار ١٩- التخطيط العمراني ذي قار ٢٠- التخطيط والمتابعة ذي قار ٢١- مديرية بلديات ذي قار ٢٢- مديرية إحصاء ذي قار ٢٣- محكمة استئناف ذي قار.

الشكل (١): الأنموذج المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي وفقاً للنظام الاتحادي



المصدر : إعداد الباحثين

ويتم إثبات مدفوعات و مقبوضات هذه الوحدات في سجلات الخزينة وتقوم الخزينة بإعداد ميزان المراجعة الشهري والختامي الذي يرسل إلى دائرة المحاسبة في وزارة المالية ، فضلا عن ذلك فان الوحدات الحكومية تقوم بمسك سجلات تخص نشاط الوحدة ولا يتطلب منها إصدار موازين مراجعة شهرية وإنما إعداد جداول المصروفات والإيرادات الشهرية والختامية ويتم مطابقة هذه الجداول مع سجلات الخزينة ثم تصديق الجداول من قبل الخزينة بما يفيد المطابقة و تقوم الوحدات الحكومية إرسال نسخة من الجداول الشهرية والختامية إلى إدارتها العليا.

ومن خلال الدراسة الميدانية توصل الباحثان إلى الآتي :-

- ١- يرتبط بالخزينة (٢٣) ثلاثة وعشرون وحدة من الوحدات الحكومية في محافظة ذي قار مما يؤدي إلى عبء في العمل المحاسبي وما ينجم عن ذلك تأخير في إنجاز المعاملات بسبب الإجراءات المطولة لان المعاملة المالية تنشأ أولاً في الوحدة الحكومية ثم يتم إكمالها في مديرية الخزينة أو انجازها بسرعة على حساب جودة الأداء المحاسبي.
- ٢- قلة الملاك المحاسبي في خزينة محافظة ذي قار ، كما مبين في الجدول رقم ( 2 ) ، مقارنة مع عدد الوحدات الحكومية و حجم المعاملات .

#### جدول (2): الملاك المحاسبي لخزينة محافظة ذي قار

الشهادة	بكالوريوس	معهد	إعدادية
العدد	٥	٤	٩

المصدر : مديرية خزينة محافظة ذي قار .

- ٣- أن كثرة المعاملات ينعكس أثرها على جودة مستوى التدقيق الذي يجري من قبل الخزينة على المعاملات الصادرة من قبل الوحدات الحكومية المرتبطة بها.
  - ٤- أن النظام المركزي لا يؤدي إلى تطوير الكادر المحاسبي للوحدات الحكومية لان موظفيها يؤدون عمل حسابي وليس محاسبي من خلال نظام محاسبي غير متكامل في وحداتهم . حيث يستخدم النظام المحاسبي الحكومي المركزي مجموعتين من السجلات المحاسبية ، سجلات ممسوكة من قبل الخزينة وينتج عنها موازين مراجعة تمثل مجمل نشاط الوحدة الحكومية وسجلات ممسوكة من قبل الوحدة الحكومية لا تنتج عنها موازين مراجعة وبالتالي لا تعد أساسا في عرض البيانات الخاصة بنشاط الدائرة أو الوحدة الحكومية ، الأمر الذي يؤدي إلى ازدواج العمل المحاسبي في الوحدة الحكومية .
  - ٥- إن مخرجات النظام المركزي الحالي لا توفر البيانات والمعلومات إلى المسؤولين في الحكومة المحلية في المحافظة لان المخرجات ترسل إلى دائرة المحاسبة في وزارة المالية .
- مما تقدم يمكن القول بان النظام المحاسبي المركزي تم إتباعه في وقت كان عدد الوحدات الحكومية قليلة فضلا عن قلة نفقات وإيرادات هذه الوحدات وكذلك قلة الكادر المحاسبي المؤهل علميا ، إما حاليا يرى الباحثان ضرورة التحول التدريجي لمغادرة النظام المحاسبي المركزي نحو النظام المحاسبي اللامركزي ، انسجاما مع الأنموذج المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي ، وذلك لزيادة عدد و حجم الوحدات الحكومية فضلا عن كبر حجم نفقاتها بالإضافة إلى توفر الكادر المحاسبي المؤهل علميا من خريجي أقسام المحاسبة في كليات الإدارة والاقتصاد والمعاهد التقنية المنتشرة في معظم محافظات العراق كل هذه الأمور تمثل مقومات للانتقال إلى النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي.

#### ثانيا- النظام المحاسبي اللامركزي.

ظهر النظام اللامركزي نتيجة التوسع في مهام الدولة الحديثة، وعدم قدرة النظام المركزي على مواكبة هذا التوسع، والذي بموجبه تم فك ارتباط بعض الوحدات الحكومية من خزينة المحافظة ويتم تمويلها عن طريق حساب جاري يفتح لها في أحد المصارف و بموافقة وزارة المالية .

وبما أن الوحدة الحكومية أصبحت مستقلة بتصرفاتها المالية وتقع على مسؤوليتها تثبيت القيود المحاسبية وإصدار موازين المراجعة الشهرية، ترتب على ذلك مسك مجموعة دفترية متكاملة مع السجلات الفرعية الأخرى المقررة بقانون

أصول المحاسبات رقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠ المعدل . وانسجاماً مع استقلالية الوحدة الحكومية محاسبياً يتم تشكيل وحدة تدقيق والرقابة الداخلية تقوم بمهام التدقيق السابق للصرف . علماً بان الوحدات الحكومية في محافظة ذي قار التي تتبع النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي هي ( ١٠ ) عشرة وحدات\* .

ومن خلال الدراسة الميدانية يقترح الباحثان الآتي :-

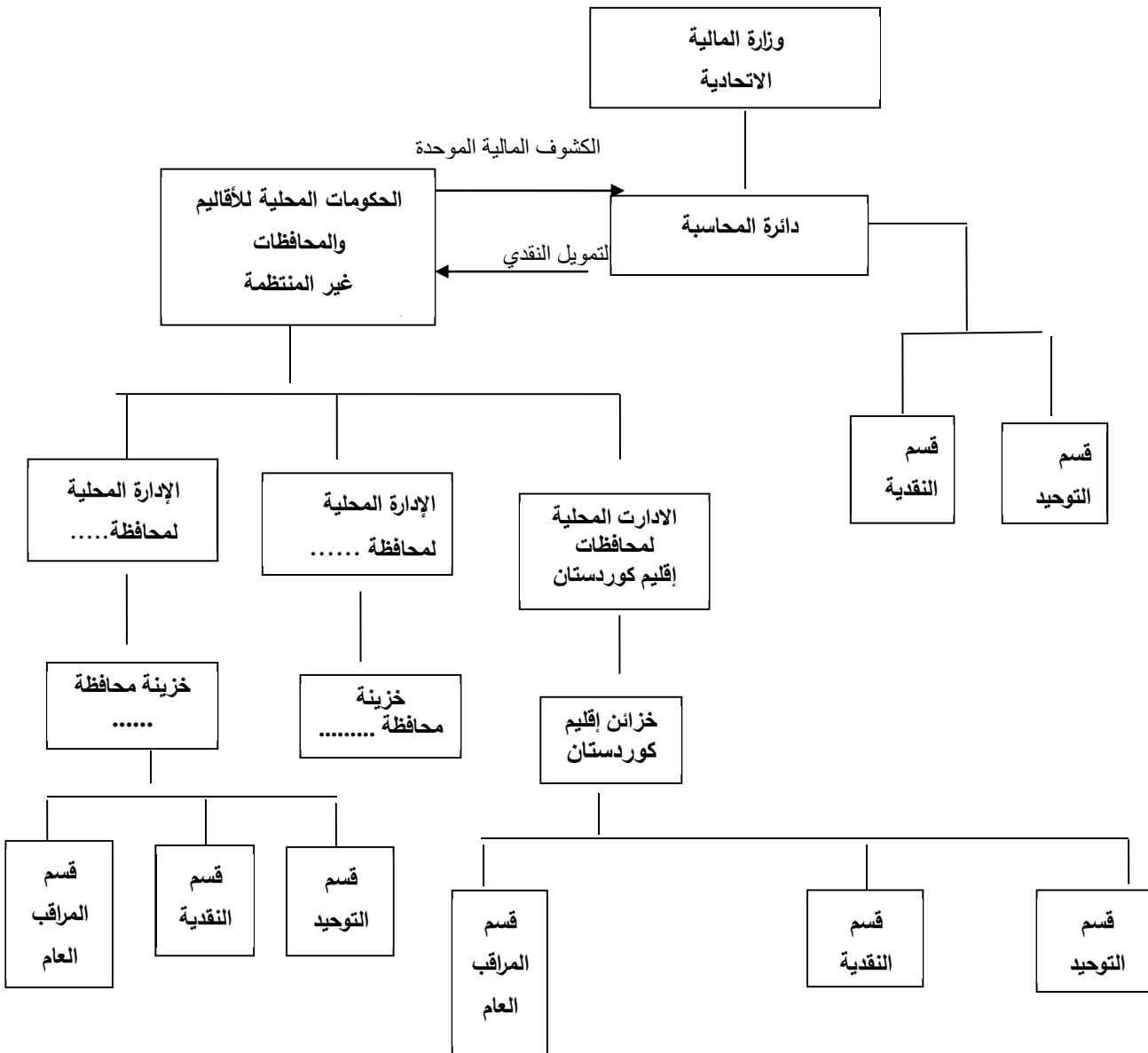
- ١- أن يتم إصدار تشريع بفك ارتباط خزانة المحافظة من وزارة المالية و يكون ارتباطها بإدارة المحافظة.
- ٢- أن يتضمن الهيكل التنظيمي لخزانة المحافظة قسمي التوحيد والنقدية فضلاً عن قسم المراقب المالي حيث تكون مهمة القسم الأول توحيد موازين المراجعة و الكشف المالية على مستوى المحافظة من خلال قيامه بعملية تجميع موازين المراجعة و الكشف الشهرية التي ترد إليه من جميع الوحدات الحكومية الممولة مركزياً وإعداد ميزان المراجعة الموحد على مستوى المحافظة فضلاً عن جداول الإيرادات والمصروفات الموحدة وإرسال نسخة منها إلى وزارة المالية الاتحادية / دائرة المحاسبة العامة لغرض توحيدها على مستوى الدولة الاتحادية وتمويل الأقاليم والمحافظة غير المنتظمة بإقليم، أما قسم النقدية يكون مسؤول عن استلام حصة المحافظة من الموازنة الاتحادية فضلاً عن تغذية الوحدات الحكومية في المحافظة وفقاً للاعتمادات المخصصة لها ضمن موازنة محافظة ذي قار .
- وترتبط بقسم المراقب المالي إدارياً وفنياً وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية التي تتبع النظام المحاسبي اللامركزي لإعطائها نوع من الاستقلالية عن إدارات الوحدات الحكومية لغرض ممارسة أعمالها التدقيقية والرقابية دون تأثير من هذه الإدارات فضلاً عن إمكانية تغيير العاملين بين وحدات التدقيق والرقابة الداخلية كلما تطلب الأمر ذلك .
- ٣- يتعين إصدار تشريع بفك ارتباط الوحدات والدوائر الحكومية من وزارتها المعنية إدارياً ومالياً وان ترتبط بالإدارة المحلية لمحافظة ذي قار إدارياً وبخزانة محافظة ذي قار مالياً باستثناء المحاكم والوحدات العسكرية والجامعات والكليات والمعاهد، لأن هذه الوحدات لا تخضع لإشراف المحافظ كما نصت المادة (٣١) الفقرة رابعا من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨ . ويتم تمويل خزانة المحافظة بحصة المحافظة من الموازنة العامة الاتحادية وفقاً للمعايير الدستورية بعد احتسابها كما يتم احتساب حصة إقليم كردستان .
- ٤- يتم تمويل الوحدات والدوائر الحكومية في المحافظة من خزانة المحافظة حسب الاعتمادات المخصصة لها في موازنة المحافظة ووفقاً للنظام المحاسبي المتبع في كل وحدة أو دائرة حكومية.
- ٥- يتعين البدء بالتحويل التدريجي من النظام المحاسبي المركزي إلى النظام المحاسبي اللامركزي ويستكمل خلال ثلاثة سنوات. ويقترح الباحثان أن يكون نموذج للهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي اللامركزي الحكومي بعد التحويل التدريجي كما مبين في الشكل رقم ( ٢ ) .

---

\*١- الإدارة المحلية لمحافظة ذي قار ٢- المديرية العامة للتربية ٣- دائرة صحة ذي قار ٤- مديرية زراعة ذي قار  
٥- مديرية خزانة محافظة ذي قار ٦- مديرية الشباب والرياضة ٧- هيئة السياحة فرع ذي قار ٨- هيئة الحج والعمرة مكتب ذي قار ٩- مؤسسة السجناء مكتب ذي قار ١٠- مديرية الشهداء مكتب ذي قار .



الشكل (٢): أنموذج مقترح لتطوير الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي

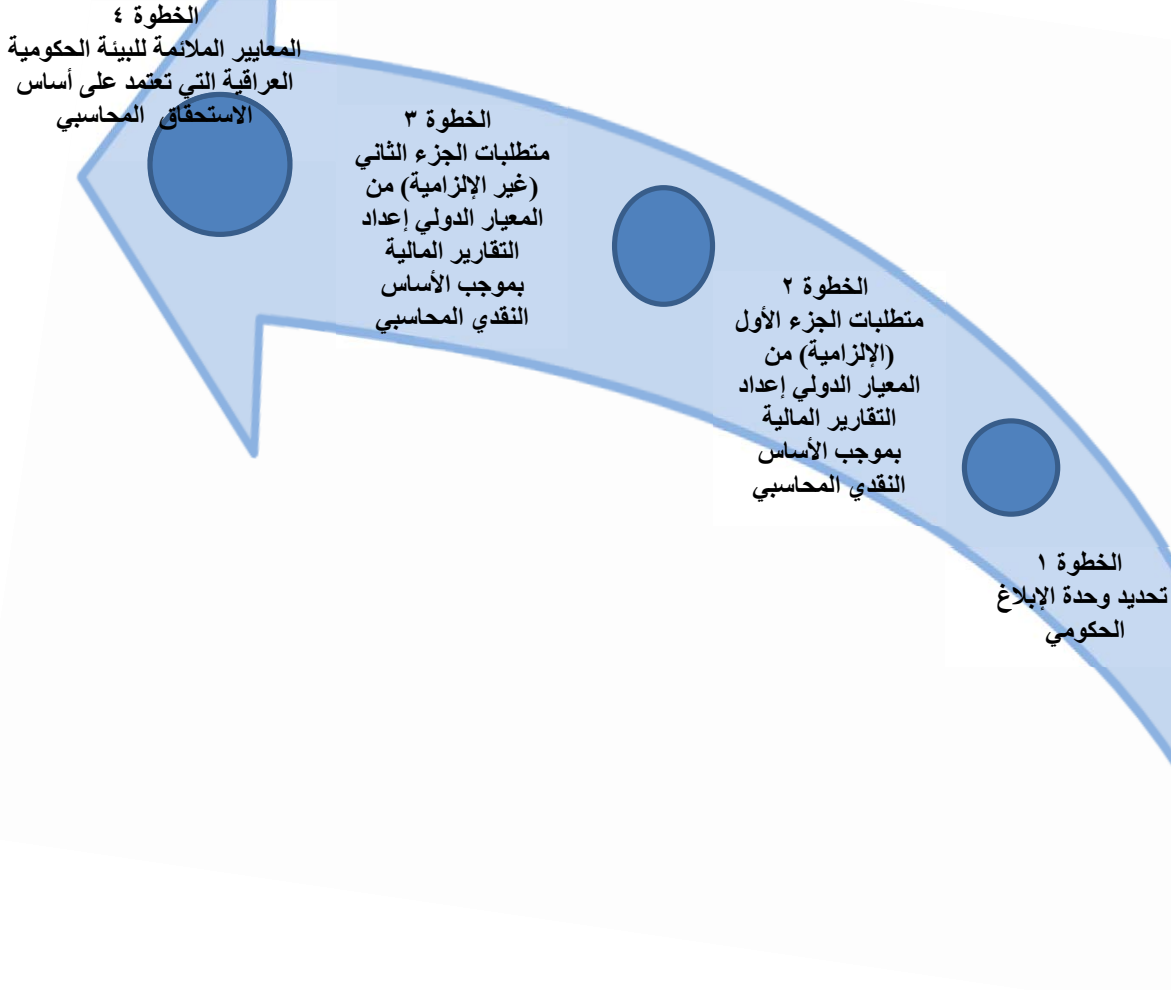


المصدر :- إعداد الباحثين

## ٢ - إستراتيجية اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs)

إن اعتماد ما يلائم البيئة العراقية من هذه المعايير على أساس النهج التدريجي وفقاً للمتطلبات التي أشار إليها قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ سيؤدي إلى التحول التدريجي لاعتماد أساس الاستحقاق وتطوير الإبلاغ المالي للوحدات الحكومية. والشكل (٣) يبين خطوات إستراتيجية النهج التدريجي. علماً بأن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) قد أصدر (٣١) معيار تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعيار واحد على الأساس النقدي كما مبين في الملحق رقم (١). وتوضح معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والإحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام. والشكل (٣) يبين خطوات إستراتيجية النهج التدريجي للتحول من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق.

الشكل ( 3 ) : خطوات إستراتيجية النهج التدريجي للتحويل من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق.



المصدر : إعداد الباحثين.

وسيتم التتبع إلى خطوات إستراتيجية النهج التدريجي من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق على النحو الآتي :-  
الخطوة الأولى :- تحديد وحدة الإبلاغ المالي الحكومي. يشير مصطلح الإبلاغ المالي (Financial Reporting) إلى توصيل المعلومات المالية من قبل الوحدة الاقتصادية إلى الأطراف الأخرى المعنية ويشتمل على كل التقارير والكشوف التي تحتوي على المعلومات المالية القائمة على أساس البيانات التي تم تشغيلها بواسطة الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية ويضم أيضاً المعلومات المقدمة في الموازنات وتقارير الأداء عن البرامج والأنشطة  
(par..009, 2: ١٩٩١, IFAC ,PSC, Study 1).

وان تحديد حدود وحدة الإبلاغ المالي في الحكومة والتعرف على حاجات مستخدمي المعلومات المتعلقة بالوحدة من المواضيع المهمة لأي محاولة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي لأنه متى ما تحددت الحاجة من المعلومات ونطاق استخدامها وإمكانية توفيرها ساعد على تحديد نطاق العمل المحاسبي لما يجب أن تحتوي عليه التقارير المالية.

- مفهوم وحدة الإبلاغ المالي الحكومي

هناك من يرى إن تحديد مفهوم وحدة الإبلاغ المالي الحكومي من المواضيع المهمة والتي تحتاج إلى المزيد من الإيضاح والتفسير ، فقد تتمكن الحكومات من خلال التحديد غير المناسب لمفهوم وحدود وحدة الإبلاغ المالي من إخفاء نتائج أداؤها ووضعها المالي وهذا ما أشارت إليه لجنة القطاع العام (PSC) في الدراسة رقم (٨) التي تحمل عنوان "وحدة الإبلاغ الحكومية" ، حيث أشارت هذه الدراسة إلى إن الكثير من الحكومات قامت فعلاً باستغلال هذه الفرصة وذلك عن طريق ممارسة بعض الأنشطة أو القيام ببعض الأنشطة أو القيام بتنفيذ بعض البرامج من خلال وحدات لا يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية الحكومية على الرغم من إنها تمثل جزءاً لا يتجزأ من هيكل الحكومة وهو الأمر الذي سيؤدي إلى صعوبة إجراء المساءلة العامة للحكومة عند استخدامها وإدارتها للموارد العامة ( IFAC , PSC ,Study 8, par.12, 1996 ).

ويمكن الاسترشاد بالأسئلة التالية لتحديد حدود الإبلاغ المالي :- (القاموسي، ٢٠٠٠: ٧٨)

أ - لمن توجه المعلومات ؟

ب - ما هو الغرض من توفير المعلومات ؟

ت - ما مدى قوة تأثير الجهة المستفيدة في الحصول على معلومات التي تريدها ؟

وقد أشارت دراسة PSC رقم (٨) بأن الحكومات هي وحدات الإبلاغ ويتطلب منها إعداد تقارير مالية للغرض العام للأسباب الآتية :- ( IFAC , PSC ,Study 8, 1996:3,par..018 )

- ١ - أنها تسيطر على موارد مهمة وجوهرية .
- ٢ - إن استخدامها لتلك الموارد يؤثر جوهرياً على الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع ككل.
- ٣ - وجود انفصال بين إدارة وملكية الموارد .

وقد نظرت هذه الدراسة إلى مفهوم وحدة الإبلاغ المالي الحكومي بمنظار أوسع حيث حاولت هذه اللجنة من خلال هذه الدراسة إن تعكس فكرة إن وحدات الإبلاغ المنفردة يمكن تحديدها بدلالة وجود المستخدمين الذين يعتمدون على التقارير المالية كأداة لتلبية حاجاتهم من المعلومات.

ووفقاً لدراسة (PSC) رقم (٨)، هناك منهجان رئيسان تأخذ بهما بعض دول العالم في تحديد وحدة الإبلاغ المالي الحكومي:-

الأول: يركز على استخدام قواعد عامة (Rules) تتعلق بتنفيذ الحكومة لعلاقة الوكالة (Stewardship) في إدارة الأموال العامة.

والثاني: يقوم على أساس تطوير مبادئ أساسية (Principles) توفر إرشاداً أو دليلاً يساعد في تحديد وحدات الإبلاغ المالي الحكومي. وهناك نماذج للدول التي تطبق هذين المنهجين. يوضح بعضاً منها الجدولان ( 3 ) و ( 4 ) أدناه .

**جدول (3): أمثلة للبلدان التي تستخدم منهج القواعد في تحديد وحدة الإبلاغ**

البلد	الوثيقة	القواعد
بنغلادش	الدستور الفصل (٢) الإجراءات التشريعية والمالية.	يجب أن يقدم للبرلمان بشكل مسبق، فيما يتعلق بكل سنة مالية، قائمة بتقديرات الإيرادات و النفقات الحكومية عن تلك السنة. وعليه، فإن وحدة الإبلاغ الحكومية تحدد من خلال المبالغ التي تستلمها والمدفوعات التي تنفذها.
فرنسا	<ul style="list-style-type: none"> <li>دستور ١٩٥٨م</li> <li>القانون المالي رقم ٥٩-٢ (١٩٥٩).</li> <li>قواعد المحاسبة العامة تشريع رقم ٦٢-١٥٧٨</li> </ul>	<p>وحدات الإبلاغ هي الحكومات الأساسية وأية منظمات حكومية أخرى والتي تقوم بإصدار قوائم مالية منفصلة، وأكثر معيارين واضحين بجلاء في هذا المجال هما:</p> <p>١. الإبلاغ لغرض إجراء المساءلة السياسية التي تؤديها السلطة التنفيذية لصالح السلطة التشريعية.</p> <p>٢. الإبلاغ لأغراض المساءلة المالية والقانونية الشخصية لموظفي المحاسبة العامة لأغراض محكمة المراجعة.</p>
إيطاليا	القانون الوطني رقم ٢٥٩ (١٩٥٨)، ورقم ٥١ لعام (١٩٨٢).	<p>وحدات الإبلاغ هي الحكومات الأساسية وأية منظمات حكومية أخرى والتي تقوم بإصدار قوائم مالية منفصلة، ووحدات الإبلاغ هي أيضاً:</p> <p>١. الهيئات التي تستلم، على أساس منظم، مع تجسيد في موازنتها لأكثر من سنتين، الضرائب، الرسوم، المساهمات التي يرخّص بفرضها على أساس دائم (مستمر) أو التي تحول إليهم. والمساهمات يمكن أن تكون على شكل رأس مال، خدمات، موجودات أو منحها ضمانات مالية. إضافة إلى أن الهيئة المستلمة لهذه المساهمات من مثل وحدات الإبلاغ هذه ربما تكون نفسها وحدة إبلاغ اعتماداً على حجم هذه المساهمات وطبيعة الأنشطة التي تقوم بها الهيئة.</p> <p>٢. المحافظة أو البلدية مع تعداد سكاني أكثر من ٨٠٠ شخص يتطلب أن يكون لها وحدة إبلاغ.</p>
تايوان	<ul style="list-style-type: none"> <li>قانون الموازنة</li> <li>قانون المحاسبة</li> <li>قانون الإبلاغ السنوي.</li> <li>قانون التدقيق</li> </ul>	وحدات الإبلاغ المالي هي الحكومة المركزية ، الأقاليم ، المقاطعات والمدن.

Source: IFAC, PSC , "Study 8: The Government Financial Reporting Entity", 1996, P. 5.

**جدول (4): أمثلة للبلدان التي تستخدم منهج المبادئ في تحديد وحدة الإبلاغ**

البلد	الوثيقة	المبادئ
استراليا	بيان المفاهيم المحاسبية 1 SAC ، "تعريف وحدة الإبلاغ" (١٩٩٠)	وحدات الإبلاغ هي كل الوحدات (من ضمنها الوحدات الاقتصادية) التي يتوافر بخصوصها توقع معقول بوجود مستخدمين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام لأجل الحصول على المعلومات التي ستكون مفيدة لهم لاتخاذ وتقييم القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد النادرة.
كندا	توصيات محاسبة القطاع العام، القسم PS1300 "وحدة الإبلاغ المالي" (١٩٩٦)	الحكومات الفدرالية والإقليمية والمحلية تعتبر وحدات إبلاغ منفصلة وتستبعد من أي وحدة إبلاغ مالي لأي حكومة أخرى.
المملكة المتحدة	بيان مبادئ الإبلاغ المالي ASB	القوائم المالية الحكومية يجب أن توفر محاسبة بكامل طبيعة ونطاق الشئون المالية والموارد التي تقع ضمن مسؤولية الحكومة، من ضمنها تلك الأنشطة المتعلقة بالوكالات والمؤسسات الحكومية.
		وحدة الإبلاغ يجب من حيث المبدأ أن تعد قوائم مالية عندما يوجد مستخدمين محتملين لمصلحة مشروعة والذين يعتمدون على مثل هذه القوائم كمصدر رئيس للمعلومات المالية حول الوحدة (حالة الطلب). ولكي تتمكن الوحدة من عرض قوائم مالية مفيدة، فيجب أن تكون وحدة اقتصادية متماسكة، عادة يتأتى ذلك من هيكل سيطرة موحد (حالة العرض). في الممارسة العملية، يحدد القانون الوحدات التي يُطلب منها بأن تكون وحدات إبلاغ.

Source: IFAC, PSC , "Study 8: The Government Financial Reporting Entity", P. 6.

وتأخذ (PSC) في تعريفها لوحدة الإبلاغ الحكومي بمنهج المبادئ الذي يتشابه في مضمونه مع التعريف المعمول به في استراليا والمملكة المتحدة، وينطلق هذا المنهج من زاوية مدى وجود مستخدمين للقوائم المالية يحتاجون لمعلومات تمكنهم من القيام بالمساءلة واتخاذ القرارات المناسبة. ومضمون ما جاء في دراسة (PSC) رقم (٨)، أن مصطلح وحدة الإبلاغ الحكومية يشير إلى هيئات أو وزارات حكومية أو وحدات أخرى تعتبر جزءا من الحكومة، فضلا عن الحكومة ككل. وتعرف وحدة الإبلاغ بأنها، "تلك الوحدة التي يتوفر بخصوصها توقع معقول بوجود مستخدمين يعتمدون على تقاريرها المالية في الحصول على المعلومات التي ستفيدهم لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات . 8, Study , PSC , IFAC ( 11.par:2: 1996 )

إما في العراق فان تحديد مفهوم وحدة الإبلاغ الحكومي يستند إلى منهج القواعد حيث نصت الفقرة (٤) من القسم الحادي عشر من قانون الإدارة المالية رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ ما يأتي "لوزير المالية أن يصدر أوامر خاصة إلى وحدات الإنفاق والمحافظات والحكومات المحلية والبلدية وباقي كيانات الموازنة بشأن تقديم تقاريرهم المالية وان يوصي بكيفية تقديم الحسابات الختامية الخاصة بوحدات الإنفاق ، و بضمنها الحكومات الإقليمية والمحافظات والحكومات المحلية والبلدية وباقي كيانات الموازنة ."

الخطوة الثانية :- اعتماد الجزء الأول - المتطلبات الإلزامية - من معيار المحاسبي الدولي إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي .

إن معيار إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي يعد المعيار الوحيد للإبلاغ والمحاسبة في الوحدات الحكومية وفق الأساس النقدي، وصدر لأول مرة في سنة ٢٠٠٣ وفي سنة ٢٠٠٦ أضيفت متطلبات جديدة تتعلق بالإبلاغ عن معلومات الموازنة، وجاء آخر تحديث للمعيار في سنة ٢٠٠٧ بإضافة متطلبات أخرى حول الإفصاح عن المساعدات الخارجية. ( IFAC ,Hand book,Volume2,2011:1451 ) يتألف معيار الأساس النقدي من جزأين، الأول يقدم المتطلبات الإلزامية أما الجزء الثاني ليس إلزاميا ، ولتسليط الضوء حول متطلبات المعيار الإلزامية ممكن عرض الفقرات الآتية:-

١- متطلبات العرض والإفصاح :- سيتم في هذه الفقرة تناول الأمور التالية:-  
أولا - الكشوف المالية:-

١- يجب على الوحدة أن تعد وتعرض كشوف مالية ذات غرض عام بحيث تتضمن المكونات الآتية:-  
(IFAC ,Hand book,Volume2,2011:1462.par. 1.3.4)

أ- كشف المقبوضات و المدفوعات النقدية والتي:

- تعترف الوحدة فيها بكل المقبوضات والمدفوعات النقدية ورصيد النقد المسيطر عليها.

- تحدد بشكل منفصل المدفوعات المنفذة من قبل أطراف ثالثة نيابة عن الوحدة.

ب- السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية.

ت- مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية إما ككشف مالي إضافي منفصل أو كبند خاص بالموازنة في

كشف المقبوضات والمدفوعات النقدية عندما تجعل الوحدة موازنتها المصادق عليها متوفرة للجمهور العام.

٢- عندما تختار الوحدة الإفصاح عن معلومات معدة على أساس مختلف عن أساس المحاسبة النقدي، فيجب الإفصاح عن مثل هذه المعلومات في الملاحظات المرفقة بالكشوف المالية. (١,٣,٥.par).

ثانيا - المعلومات الواجب عرضها في كشف المقبوضات والمدفوعات النقدية:

( IFAC, Hand book,Volume2,2011:1464.)

١- تعرض في كشف المقبوضات والمدفوعات النقدية عن فترة إعداد التقرير المبالغ الآتية :-

(par.1.3.12 )

- إجمالي المقبوضات النقدية للوحدة مبينة بشكل منفصل تصنيفا فرعيا لإجمالي المقبوضات النقدية باستخدام أساس التصنيف المناسب لطبيعة عمليات الوحدة .

- إجمالي المدفوعات النقدية للوحدة مبينة بشكل منفصل تصنيفا فرعيا لإجمالي المدفوعات النقدية باستخدام أساس التوزيع المناسب لطبيعة عمليات الوحدة.

- الأرصدة النقدية للوحدة في بداية ونهاية الفترة .

2 - يجب إعداد تقرير عن إجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية والمقبوضات والمدفوعات النقدية لكل تصنيف فرعي للمقبوضات والمدفوعات النقدية على أساس إجمالي، ويستثنى من ذلك المقبوضات والمدفوعات النقدية التي قد يتم إعداد تقارير عنها على أساس الصافي وذلك عندما :- ( par.1.3.13 ) أ- تنشأ عن معاملات تديرها الوحدة نيابة عن أطراف أخرى والتي يتم الاعتراف بها في كشف المقبوضات والمدفوعات النقدية. أو ب- تكون خاصة ببند يكون معدل الدوران فيها سريعا والمبالغ كبيرة والاستحقاقات قريبة الأجل.

٣- يتم عرض البنود والإجماليات الرئيسية والفرعية في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية عندما يكون ذلك ضروريا للعرض العادل لمقبوضات ومدفوعات وأرصدة النقد ( par.١,٣,١٤ ).

ثالثا- المدفوعات من قبل طرف ثالث نيابة عن الوحدة: ( IFAC, Hand book, Volume2, 2011:1467 )

١- عندما يقوم طرف ثالث خلال فترة الإبلاغ وبشكل مباشر بتسديد التزامات أو شراء سلع وخدمات نيابة عن الوحدة، فيجب على هذه الوحدة أن تفصح في أعمدة منفصلة على صدر كشف المقبوضات والمدفوعات النقدية عن : أ- إجمالي المدفوعات المنفذة أطراف ثالثة، التي تشكل جزءا من الوحدة الاقتصادية التي تخص وحدة الإبلاغ ، وأن تبين بشكل منفصل التصنيف الفرعي لمصادر واستخدامات المدفوعات الملانم لعمليات الوحدة. ( par.١,٣,٢٤ ).

ب- إجمالي المدفوعات المنفذة من أطراف ثالثة، التي لا تشكل جزءا من الوحدة الاقتصادية التي تخص وحدة الإبلاغ ، وأن تبين بشكل منفصل التصنيف الفرعي لمصادر واستخدامات المدفوعات الملانم لعمليات الوحدة.

يجب القيام بهذا الإفصاح فقط بعد أن يتم إعلام الوحدة الحكومية بشكل رسمي خلال فترة إعداد التقرير من قبل الطرف الثالث بأن هذا الدفع قد تم أو أنه تكون الوحدة الحكومية قد تأكدت من حدوث الدفعات. ومن فوائد هذا الإفصاح تمكين المستخدمين من التمييز بين ما إذا كانت المدفوعات قد نفذت من إيرادات الموازنة العامة المخصصة أم من أموال ذات غرض خاص أو من مصادر أخرى.

٢ - تقوم الحكومة بإدارة بعض نفقات دوائرها المختلفة من خلال الخزينة ، يتم تسديد المدفوعات نيابة عن تلك الدوائر من قبل الخزينة بعد الحصول على التفويض والتوثيق اللازمين من قبل الدائرة المعنية . وفي هذه الحالات، لا تسيطر الدائرة الأخرى على التدفقات النقدية الواردة والصادرة والأرصدة النقدية. إلا أن الدائرة تستفيد من المدفوعات التي يتم تسديدها نيابة عنها، ويكون الإفصاح بمبلغ هذه الدفعات مهمة بالنسبة للمستخدمين في تحديد الموارد النقدية التي خصصتها الحكومة على أنشطة الدائرة خلال الفترة .

( par.١,٣,٢٥ )

رابعا - المعلومات المقارنة: ( IFAC ,Hand book, Volume2, 2011:1473 )

ينبغي الإفصاح عن المعلومات المقارنة للفترة السابقة ولكافة المعلومات العددية التي يتطلب هذا المعيار الإفصاح عنها في الكشف المالية، عدا الكشف المالية لفترة إعداد التقرير التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار لأول مرة. ويجب تضمين المعلومات المقارنة بمعلومات وصفية عندما يكون مثل ذلك ملائما لفهم الكشف المالية الخاصة بالفترة الحالية. وعند إجراء تعديل في عرض وتصنيف بنود الكشف المالية، يجب إعادة تصنيف مبالغ المقارنة، إلا إذا كان هذا الإجراء غير عملي (par.١,٤,١٦,17).

خامسا- عرض معلومات الموازنة في الكشف المالية ( IFAC ,Hand book, Volume2, 2011:1483-1490 )

١- ينبغي على الوحدة أن تعرض مقارنة المبالغ المقدرة التي تتحمل المسؤولية عنها علنا والمبالغ الفعلية إما ككشف مالي إضافي منفصل أو كأعمدة موازنة إضافية في البيانات المالية المعروضة حاليا وفقا لمعايير المحاسبة الحكومية. وينبغي أن تعرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية بشكل منفصل كما : ( par.1.9.8 )

أ- مبالغ الموازنة الأصلية ومبالغ الموازنة النهائية ( إن وجدت ).

ب- المبالغ الفعلية وفق الأساس القابل للمقارنة.

ت- يجب أن يكون عرض الوحدة للمقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية كأعمدة موازنة إضافية في قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية فقط عندما يتم إعداد كل من القوائم المالية والموازنة وفق أساس قابل للمقارنة (par.1.9.17).

٢- ينبغي على الوحدة الحكومية تقديم توضيح بالتغييرات بين الموازنة الأصلية والنهائية سواء أكانت ناتجة من إعادة تخصيص داخل الموازنة، أو من عوامل أخرى وذلك على النحو الآتي:- (par.1.9.23)

أ- من خلال الإفصاح في الملاحظات ضمن البيانات المالية. أو

ب- في التقرير الصادر قبل، أو في نفس وقت، أو بالتزامن مع إصدار البيانات المالية، ويجب إدراج إشارة مرجعية للتقرير في ملاحظات البيانات المالية.

٣ - تصادق بعض الحكومات والوحدات الأخرى على الموازنات متعددة السنوات وتوفرها للجمهور بدلاً من الموازنات السنوية المنفصلة. عادة ما تشمل الموازنات متعددة السنوات مجموعة من الموازنات السنوية أو أهداف الموازنات السنوية. وتُظهر الموازنة المصادق عليها لكل فترة سنوية تطبيق سياسات الموازنة المرتبطة بالموازنة متعددة السنوات لتلك الفترة. وفي بعض الحالات، تسمح الموازنة متعددة السنوات بنقل المخصصات غير المستخدمة في أي سنة.

الخطوة الثالثة :- اعتماد الجزء الثاني - المتطلبات غير الإلزامية - من معيار المحاسبي الدولي إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي .

يتضمن هذا الجزء عددا من الإفصاحات التي ينصح بإجرائها إلى جانب متطلبات الجزء الأول. وبشكل عام فإن عددا من هذه الإفصاحات تتفق مع تلك المطلوبة وفق معايير أساس الاستحقاق في حدود ما هو ممكن عمليا، في حين يُعد البعض الآخر مكتملا لمعيار الأساس النقدي. وفيما يلي تلخيص لأهم ما جاء في هذا الجزء :-

أولاً:- الإفصاحات الإضافية :-

سيتم تناول الفقرات التالية من الإفصاحات الإضافية كما وردت في الجزء الثاني من معيار المحاسبي الدولي إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي:-

١ - - المعاملات لحساب الغير ( IFAC ,Hand book, Volume2, 2011:1526 )

يوصى أن تفصح الوحدة في الإفصاحات المرفقة بالكشوف المالية عن حجم وطبيعة التدفقات والأرصدة النقدية الناجمة عن المعاملات التي تديرها الوحدة بصفتها وكيلًا بالنيابة عن الآخرين وذلك حيثما تكون هذه المبالغ خارج سيطرة الوحدة. ( par.2.1.15 ) و الجدول رقم ( 5 ) يبين ذلك.

جدول ( 5 ) : المعاملات لحساب الغير

المبالغ / إلف دينار	طبيعة العملية	٢٠١٠	٢٠٠٩
نقد تم تحصيله نيابة عن الهيئة العامة للضرائب	تحصيل ضرائب	xx	xx
نقد تم تحصيله نيابة عن وزارة المالية	رسم الطابع المالي ، رسوم الخدمات العامة	xx	xx
المبالغ التي تم تحويلها إلى وزارة المالية و الهيئة العامة للضرائب		xx	xx
		(xx)	(xx)

المصدر: IFAC ,Hand book, Volume2, 2011:1544

٢- الإفصاح عن الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية (IFAC, Hand book, Volume2, 2011:1528-1530) يجب أن تقوم الوحدة بالإفصاح، إما في متن كشف المقبوضات والمدفوعات النقدية أو كشف مالية أخرى أو في الملاحظات المرفقة بتلك الكشف، عن:- (par.2.1.23)

أ- تحليل لإجمالي المدفوعات النقدية والمدفوعات التي تؤديها أطراف ثالثة باستخدام تصنيف يستند إما إلى طبيعة المدفوعات أو وظيفتها في الوحدة، حسبما هو مناسب كما مبين أدناه.

يشار إلى الطريقة الأولى بطريقة طبيعة المدفوعات. حيث يتم تجميع المدفوعات في كشف المقبوضات والمدفوعات النقدية وفقاً لطبيعتها (على سبيل المثال، شراء المواد وتكاليف النقل والأجور والرواتب)، ولا يعاد توزيعها ضمن الوظائف المختلفة في الوحدة. وفيما يلي مثال على تصنيف معين باستخدام طريقة طبيعة المدفوعات:- (par.2.1.26)

المدفوعات النقدية	المدفوعات التي تؤديها أطراف ثالثة
(×)	(×)
(×)	(×)
(×)	(×)
(×)	(×)
(×)	(×)
الرواتب والاجور	
تكاليف النقل	
الإستثمارات الرأسمالية	
تكاليف الإقراض	
أخرى	
إجمالي المدفوعات	(×)

تصنف الطريقة الثانية، والتي يشار إليها بالطريقة الوظيفية للتصنيف، المدفوعات وفقاً للبرنامج أو الغرض الذي تم تأديتها من أجله. غالباً ما يقدم هذا العرض معلومات أكثر ملائمة للمستخدمين، رغم أن توزيع المدفوعات على المهام يمكن أن يكون عشوائياً وقد يتضمن الكثير من التقديرات. فيما يلي مثال على التصنيف الوظيفي للمدفوعات النقدية:- (par.2.1.27)

المدفوعات النقدية	المدفوعات التي تؤديها أطراف ثالثة
(×)	(×)
(×)	(×)
(×)	(×)
(×)	(×)
(×)	(×)
الخدمات الصحية	
الخدمات التعليمية	
الإستثمارات الرأسمالية	
تكاليف الاقتراض	
أخرى	
إجمالي المدفوعات	(×)

يتم بموجب طريقة طبيعة المدفوعات النقدية المرتبطة بالوظائف الرئيسية التي تقوم بها الوحدة بشكل منفصل. وفي المثال أعلاه، فإن لدى الوحدة وظائف متعلقة بتقديم الخدمات الصحية والخدمات التعليمية.

(par.2.1.28)

ب- المتحصلات من القروض. وفضلاً عن ذلك، يمكن أيضاً تصنيف مبلغ القروض حسب النوع والمصدر.

ت- معلومات إضافية حول طبيعة المدفوعات، بما في ذلك المدفوعات فيما يخص الرواتب ومنافع الموظفين الأخرى.

(par.2.1.29)



- ث- بموجب الجزء الأول من هذا المعيار يقتضي الإفصاح عن إجمالي المقبوضات النقدية للوحدة مع إظهار تصنيف فرعي لإجمالي المقبوضات النقدية بشكل منفصل باستخدام أساس تصنيف يناسب عمليات الوحدة. ويعتمد التصنيف الفرعي للمقبوضات النقدية إلى فئات مناسبة على حجم وطبيعة وغرض المبالغ المعنية. بالإضافة إلى الإفصاح عن مبلغ المقبوضات من القروض، يمكن أن تكون التصنيفات الفرعية التالية مناسبة:- (par.2.1.30)
- المقبوضات من الضرائب (يمكن أيضاً تصنيفها بتفصيل أكثر إلى أنواع الضرائب).
  - المقبوضات من الرسوم والغرامات والجزاءات والتراخيص.
  - المقبوضات من العمليات التبادلية بما في ذلك المقبوضات من بيع البضائع والخدمات ورسوم المستخدم (حيث يتم تصنيفها على أنها معاملات تبادل).
  - الأغراض التي يتم من أجلها تقديم منح وقروض المساعدات الخارجية، مقدمي تلك المساعدات والمبالغ المقدمة.
  - المقبوضات من المنح أو التحويلات أو مخصصات الموازنة (التي يمكن أن تصنف حسب المصدر)
  - المقبوضات من الفائدة وأرباح الأسهم.
  - المقبوضات من الهدايا والتبرعات.
- ٣ - الإفصاح عن الموجودات والالتزامات والمقارنة مع الموازنات: -

( IFAC ,Hand book,Volume2,2011:1530)

يتم تشجيع الوحدة الحكومية على الإفصاح في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية عما يلي :-

(par.2.1.32)

- أ - معلومات حول أصول والتزامات الوحدة. متضمنة تحديد وتقييم المجموعات الرئيسية للموجودات وعرضها بالتكلفة التاريخية أو إعادة التقدير أو القيمة السوقية . والجدول رقم ( 6 ) بين ذلك .
- ب - في حال لا تتيح الوحدة موازنتها المصادق عليها للجمهور، فإنها ينبغي أن تفصح عن مقارنة مع الموازنات، تتضمن المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة والاختلاف بينهما .
- ت - يتم تشجيع الوحدات التي تتبنى موازنات لسنتين أن توفر إفصاحات إضافية عن العلاقة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية خلال فترة الموازنة. (par.2.1.32).

جدول ( 6 ) : تقييم الموجودات الثابتة

الموجودات الثابتة		المبالغ بالآلاف الدنانير
		٢٠١٠
		٢٠٠٩
مباني وإنشاءات المباني السكنية بسعر التكلفة المباني غير السكنية إعادة التقدير آلات ومعدات	xx	xx
	xx	xx
	xx	xx
	xx	xx

Source: IFAC ,Hand book,Volume2,2011:1545

ثانياً :- الحكومات ووحدات القطاع العام الأخرى التي ترغب في التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي. ( IFAC ,Hand book ,Volume2,2011:1542

لغرض الانتقال من الأساس النقدي المحاسبي إلى أساس الاستحقاق فإن الخطوة الأولى التي تساهم في تحقيق ذلك قيام الوحدة التي ترغب في التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي بعرض كشف المقبوضات والمدفوعات نقدية بنفس الشكل الذي يقتضيه معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (٢) "كشف التدفق النقدي". (par.2.2.1 ) يقدم معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (٢) "كشف التدفق النقدي" إرشادات حول تصنيف التدفقات النقدية كتدفقات تشغيلية وتمويلية واستثمارية ويشتمل على متطلبات لإعداد كشف تدفقات نقدية تبين هذه الفئات بشكل منفصل في مئته. وإرشادات حول تطبيقها للإبلاغ بموجب هذا المعيار. ويشجع الجزء الثاني من هذا المعيار الإفصاح عن معلومات إضافية إلى جانب تلك المعلومات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (٢) . ويستحسن أن تقوم الوحدات التي تتبنى الشكل المنصوص عليه في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (٢) لعرض كشف المقبوضات والمدفوعات النقدية بإجراء الإفصاحات الإضافية المحددة في الجزء الثاني من هذا المعيار. ( par.2.2.2 )

وأدناه ملخصاً للجوانب الرئيسية لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (٢) كشف التدفق النقدي"، حيث يشمل بيان التدفق النقدي عرض المبالغ التالية:- ( IFAC ,Hand book,Volume2,2011:1563 )

- أ- إجمالي المقبوضات من الأنشطة التشغيلية.
- ب- إجمالي المدفوعات على الأنشطة التشغيلية.
- ت- صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- ث- صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.
- ج- صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.
- ح- أرصدة النقد في بداية الفترة ونهايتها.
- خ- صافي الزيادة أو النقصان في النقد.

ويرى الباحثان إن اعتماد هذا المعيار بجانب متطلبات قانون الإدارة المالية رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ وتعليمات تنفيذه فضلاً عن متطلبات قانون الموازنة الاتحادية السنوي والتعليمات السنوية لتنفيذ الموازنة سوف يؤدي إلى تطور كبير في الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الحكومي ، علماً بأن الوحدات الحكومية لازالت تعد نفس التقارير المالية التي كانت تعدّها قبل صدور قانون الإدارة المالية والدين العام فضلاً عن عدم توفير متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية . لذلك إن تبني هذا المعيار يتطلب تعديلات أو تغييرات تشريعية وإدارية ، تؤدي إلى تغييرات هيكلية ، منها تعديل أو إلغاء قانون الإدارة المالية رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ وبعض التشريعات الأخرى المتعلقة بتطوير الموازنة الاتحادية، وتدريب وتطوير مهارات القوى العاملة في الوحدات المحاسبية الحكومية لغرض إجراء تغييرات في الممارسات المحاسبية تؤدي إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي الحالي ، وهذا يتطلب الدعم من الحكومة المركزية ومجلس النواب والحكومات المحلية في الأقاليم والمحافظات . فضلاً عن إن اعتماد إستراتيجية النهج التدريجي للتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من شأنها أن تحقق نتائج أفضل مما لو تم اعتماد أساس الاستحقاق مباشرة ، لعدم توفر متطلبات أو مقومات ذلك.

الخطوة الرابعة :- اعتماد ما يلائم البيئة العراقية من المعايير التي تعتمد على أساس الاستحقاق.

إن معايير المحاسبة الحكومية الدولية التي تعتمد على أساس الاستحقاق هي (٣١) واحد وثلاثون معيار كما مبينة في الملحق رقم (١) . لذلك نرى ضرورة تشكيل لجنة من المتخصصين في حقل المحاسبة من الأكاديميين في التعليم العالي فضلاً عن المهنيين وديوان الرقابة المالية أو قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي لاختيار ما يلائم البيئة العراقية الحكومية من هذه المعايير واعتمادها لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي وفي ضوء إستراتيجية النهج التدريجي للتحول من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق.

## ٣-٢ تطوير الموازنة العامة الاتحادية

هناك علاقة تكاملية بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة الاتحادية وتتجلى أهمية هذه العلاقة بارتباط الموازنة بالنظام المحاسبي الحكومي في إن أسلوب تبويب الموازنة هو المحدد الرئيسي لطبيعة السجلات المحاسبية وأسس تبويبها ، وهو أيضا المحدد لطبيعة مخرجات النظام من المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية سواء تلك التي تعد خلال السنة المالية أم في نهايتها لذلك يعتبر التكامل بين الموازنة والسجلات المحاسبية والتقارير المالية من أهم الخصائص المميزة لأي نظام حكومي . وان تحقيق أي رغبة في تطوير النظام المحاسبي الحكومي ينبغي أن تبدأ بتطوير وظيفة الموازنة وتطوير أسس تقديرها وتبويبها ، وسينعكس ذلك تلقائيا على النظام المحاسبي الحكومي . (السلطان وأبو المكارم ، ٢٠٠٩ : ٦٣١)

إن أسلوب الموازنة المعمول به في العراق وهو موازنة البنود ، ويعد أسلوب موازنة البنود أقدم أسلوب لإعداد الموازنة، وتتم عملية تنفيذ الموازنة بالعراق من خلال النظام المحاسبي الحكومي سواء المركزي أو اللامركزي باعتماد الأساس النقدي . وبما إن الأنموذج المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق يهدف إلى التحول التدريجي من أساس المحاسبة النقدي إلى أساس الاستحقاق لذلك يقترح الباحثان التطوير التدريجي للموازنة العامة الاتحادية .

وفضلا عن ذلك ينبغي تهيئة المتطلبات اللازمة لهذا التطوير لإن الموازنة التقليدية باتت لا تتلائم مع التحولات الكبيرة في العراق في مختلف الميادين والحاجة إلى قياسات محددة لكفاءة الأداء الحكومي التي يمكن من خلالها الارتقاء بمستوى أداء هذه الإدارات وتحديد المسؤوليات . (الكرخي ، ١٩٩٩ : ٦٣٢)

وكذلك فإن موازنة البنود لا توفر تبويبا للدفاتر والسجلات المحاسبية يمكن من خلاله الحصول على البيانات المحاسبية والمالية لإعداد الكشوف المالية وفقا لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية .

## الاستنتاجات والتوصيات

### أولا :- الاستنتاجات

- ١- إن قانون الإدارة المالية والدين العام رقم ( ٩٥ ) لسنة ٢٠٠٤ لا يلبي متطلبات دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ لأن القانون رقم ( ٩٥ ) لم يتناول أي تعديلات على الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي بما يتلائم مع متطلبات النظام الاتحادي الجديد في العراق حيث نصت المادة ( ١١٦ ) " يتكون النظام الاتحادي في جمهورية العراق من عاصمة وأقاليم ومحافظات لا مركزية وإدارات محلية " و نصت المادة ( ١٢٢ - أولاً ) على أن " تمنح المحافظات التي لم تنتظم في إقليم الصلاحيات الإدارية والمالية الواسعة بما يمكنها من إدارة شؤونها على وفق مبدأ اللامركزية الإدارية وينظم ذلك بقانون " .
- ٢- عدم ترجمة النصوص الواردة في قانون الإدارة المالية رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ والمتعلقة بتطوير وإدارة نظام المعلومات المحاسبي للحكومة الاتحادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية .
- ٣- أن النظام المحاسبي المركزي لا يوفر الكشوف المالية التي تفيد في عملية مساءلة الوحدات الحكومية فضلا عن انه لا يؤدي إلى تطوير الكادر المحاسبي للوحدات الحكومية لأن موظفيها يؤدون عمل حسابي وليس محاسبي من خلال نظام محاسبي غير متكامل في وحداتهم نتيجة قيام خزينة المحافظة بمهام العمل المحاسبي للوحدات الحكومية المرتبطة بها.
- ٤- إن معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSAS هي محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية وجاءت استجابة إلى المزيد من النداءات للحكومة من اجل الشفافية والمساءلة المالية .
- ٥- إن إعداد وتنفيذ موازنة الدولة في العراق لم يشهد أي تحديث أو تطوير وذلك على الرغم من كل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية الهائلة التي مر بها العراق .

### ثانيا :- التوصيات

- من خلال ما ورد في الاستنتاجات يمكن للباحثان وضع التوصيات التالية :-
- ١- ضرورة إصدار تشريع لتعديل أو إلغاء قانون الإدارة المالية رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ ليتضمن تحديد للهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي في العراق وفقا للمتطلبات الدستورية .

- ٢- ضرورة تطوير وإدارة نظام المعلومات المحاسبي للحكومة الاتحادية وفقاً للأنموذج المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي.
- ٣- التحول بشكل تدريجي من النظام المحاسبي الحكومي المركزي و الإبقاء على النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي ، مع الأخذ بنظر الاعتبار مقترحات الباحثان الواردة في متن البحث خلال الفترة الزمنية اللازمة للتحول التدريجي، لتأمين تكامل الدورة المحاسبية على مستوى الوحدة المحاسبية الحكومية ، وإعداد الكشوف المالية الحكومية على مستوى الوحدة الحكومية والحكومة المحلية وفقاً لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية كما نص قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤، فضلاً عن تأمين المعلومات اللازمة لإغراض مستخدمي الكشوف المالية الحكومية.
- ٤- ضرورة اتساق المحاسبة الحكومية مع نصوص القوانين فضلاً عن الاستجابة للتطورات في الفكر المحاسبي من خلال اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs على وفق إستراتيجية النهج التدريجي.
- ٥- ضرورة تطوير إعداد وتنفيذ الموازنة العامة الاتحادية من خلال اعتماد أحد أساليب الموازنة الحديثة بما يتلائم مع متطلبات البيئة الحكومية العراقية.

#### الملحق (١) المعايير المحاسبية للقطاع العام

رقم المعيار	المعيار باللغة الانكليزية	المعيار باللغة العربية
IPSAS1	Presentation of Financial Statements	عرض البيانات المالية
IPSAS2	Cash Flow Statements	بيانات التدفق النقدي
IPSAS3	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.
IPSAS4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
IPSAS5	Borrowing Costs	تكاليف الاقتراض
IPSAS6	Consolidated and Separate Financial Statements	البيانات المالية الموحدة
IPSAS7	Investments in Associates	المحاسبة عن الاستثمارات الزميلة
IPSAS8	Interests in Joint Ventures	الحصص في المشاريع المشتركة
IPSAS9	Revenue from Exchange Transactions	الإيراد من المعاملات التبادلية
IPSAS10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	التقرير المالي في اقتصاديات التضخم المرتفع
IPSAS11	Construction Contracts	عقود الإنشاء
IPSAS12	Inventories	المخزون
IPSAS13	Leases	عقود الإيجار
IPSAS14	Events after the Reporting Date	الإحداث بعد تاريخ إعداد التقرير
IPSAS15	Financial Instruments: Disclosure and Presentation	الأدوات المالية الإفصاح والعرض
IPSAS16	Investment Property	العقارات الاستثمارية
IPSAS17	Property, Plant, and Equipment	الممتلكات والمصانع والمعدات
IPSAS18	Segment Reporting	تقديم التقارير حول القطاعات
IPSAS19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	المخصصات ، الالتزامات والأصول المحتملة
IPSAS20	Related Party Disclosures	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة
IPSAS21	Impairment of Non-Cash-Generating Assets	انخفاض الأصول غير المولدة للنقد

الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي	Disclosure of Financial Information about the General Government Sector	IPSAS22
الإيراد من المعاملات غير التبادلية ( الضرائب والتحويلات )	Revenue from Non-Exchange Transactions(Taxes and Transfers)	IPSAS23
عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	Presentation of Budget Information in Financial Statements	IPSAS24
منافع الموظفين	Employee Benefits	IPSAS25
انخفاض الأصول المولدة للنقد	Impairment of Cash-Generating Assets	IPSAS26
الزراعة	Agriculture	IPSAS27
الأدوات المالية ، العرض	Financial Instruments: Presentation	IPSAS28
الأدوات المالية ، الاعتراف والقياس	Financial Instruments: Recognition and Measurement	IPSAS29
الأدوات المالية ، الإفصاح	Financial Instruments: Disclosures	IPSAS30
الموجودات غير الملموسة	Intangible Assets	IPSAS31
التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي	Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting	Cash Basis IPSAS

المصدر :- إعداد الباحثان بالاعتماد على إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين

## المصادر

- ١- دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥
- ٢- خزينة محافظة ذي قار
- ٣- قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ .
- ٤- قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨.
- ٥- القاموسي ، ضياء عبد الحسين، مفهوم الوحدة المحاسبية الرؤية النظرية والميدانية ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2000.
- ٦- الكرخي ، مجيد عبد جعفر الكرخي ، "الموازنة العامة للدولة"، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، بغداد ، ١٩٩٩ .
- ٧- صندوق النقد الدولي ، دليل إحصاءات مالية الحكومة ، إحصاءات القطاع العام غير المالي ، ٢٠٠١.
- ٨- سلطان محمد السلطان ووصفي أبو المكارم ، "المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى" ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٩.
- ٩- عبد الله ، علي مال الله ، تصميم نظام معلومات محاسبي لمشروع ري الجزيرة الشمالي ، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل ، ٢٠٠٤ .
- ١٠- أ. بريمكاند ، المحاسبة الحكومية الفعالة، ترجمة حسن عبد الرحمن باحص ، مركز البحوث والدراسات الإدارية ، معهد الإدارة العامة ، الرياض. ١٩٩٩ .
- ١١- عبد الرحيم ، سامي معروف ، الإبعاد الرئيسية لإقامة نظام فعال للمعلومات المحاسبية في الدول النامية ، مجلة أفاق اقتصادية ، العدد ٣٤ ، ١٩٨٨ .
- ١٢- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، ترجمة مجموعة طلال أبو غزالة ، ج١، عمان ٢٠٠٩.

13- IFAC , PSC , "Study no. 1: Financial Reporting by National Governments Entity", (New York, IFAC, March 1991) .

14-IFAC , PSC , "Study no. 8: The Government Financial Reporting Entity", (New York, IFAC, July 1996)

- 15- Hughes Jesse W. , Transitioning from Current Basis to Full Accrual Basis of Accounting for Governments in Developing Countries. , Journal of Government Financial Management. Volume: 56. Issue: 3 , 2007.
- 16-IFAC ,Hand book of International Public Accounting Pronouncements , Volume2 , 2011 Edition.
- 17- <http://www.mof.gov.iq>

### **Abstract**

The accounting system of government that is currently applied in Iraq has prepared a response to the requirements of the conditions of time and the objective is different in form and substance and vision of what was the current situation, especially after Iraq became a federal state as stated in the Iraqi Constitution (Article 1 - I) for the research aims to formulate a model proposed for the development of the accounting system of government according to the federal system after it has been the most important reasons for this development.

The research found a set of conclusions and recommendations including that the law on financial management, public debt, number (95) for the year 2004 does not meet the requirements of the Constitution of the Republic of Iraq for the year 2005 because it did not address any changes to the organizational structure of the accounting system of government in line with the requirements of the new federal Iraq as well as failure to translate the texts contained in the law relating to the development of accounting information system of the Federal Government in accordance with international accounting standards. Therefore, it is necessary to pass legislation to amend or repeal the Financial Administration Act No. (95) for the year 2004 to include the identification of the organizational structure of the accounting system of government in Iraq in accordance with constitutional requirements. With the need to develop an accounting information system of the Federal Government in accordance with the model proposed for the development of the accounting system of government in Iraq, according to the federal system.